



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.720449/2015-86
ACÓRDÃO	2003-006.839 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IPANEMA FLEX COLCHOES E ESTOFADOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

No processo administrativo fiscal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CONTABILIDADE NÃO ESPELHA A REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

Não há que se falar em arbitramento quando a autoridade fiscal utiliza as informações constantes em folha de pagamento, considerada idônea, para a apuração do crédito tributário.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique lançamento de tributo ou diferença de tributo a pagar. Nos casos de lançamento de ofício é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e, nº mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 479/491, interposto contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, de fls. 436/464, que julgou procedente o lançamento referente às Contribuições Sociais i) parte patronal e SAT/RAT; ii) parte dos segurados; e iii) destinadas a Terceiros, conforme autos de infração DEBCADs nº 51.036.906-5, 51.036.907-3 e 51.036.908-1, de fls. 03/76, 77/116 e 117/177, respectivamente, lavrados em 23/02/2015, relativos a fatos

geradores ocorridos no período de 03/2010 a 12/2011, com ciência da RECORRENTE em 03/03/2015, mediante AR de fls. 367.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 1.006.551,02, R\$ 55.502,80, R\$ 262.313,98, respectivamente na ordem acima descrita, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 180/185, constatou-se que a contribuinte declarou em GFIP ser optante pelo SIMPLES NACIONAL. Contudo, de acordo com os registros da Receita Federal, a contribuinte foi inscrita no regime simplificado apenas no período de 01/07/2007 a 31/12/2009 e, a partir desta data, a contribuinte consta no sistema do SIMPLES como “NÃO OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL”.

Ademais, foi constatado que a contribuinte declara em GFIP valores inferiores ao constante em sua Folha de Pagamentos.

Quanto a apuração das contribuições devidas, transcreve-se trechos da decisão recorrida que bem resumem o relatório fiscal:

Os valores devidos de contribuição previdenciária declarados em GFIP pelo contribuinte antes do início deste procedimento fiscal e não recolhidos deram origem a documentos de constituição de crédito tributário denominados "Débito Confessado em GFIP - DCG".

Foram constatados, para as competências abrangidas por esta fiscalização, os DCG 40.241.218-4, 40.241.219-2, 40.241.231-1, 40.241.232-0, 41.038.460-7, 43.198.408-5, 43.198.409-3, 44.739.413-4 e 47.326.673-3, detalhados por estabelecimento e competência no Anexo I.

Apresenta planilha demonstrativo do valor a recolher conforme GFIP, o valor recolhido, os valores integrantes de LDCG/DCG e o valor devido.

Embora o demonstrativo não discrimine por estabelecimento e por rubrica (INSS, Terceiros), em diversas competências consta que a soma do valor recolhido através de GPS com o valor do débito já constituído sob a forma de DCG é superior ao valor devido declarado através de GFIP.

Em virtude disto, o sujeito passivo foi intimado mediante Termo de Intimação Fiscal, com ciência em 03/02/2015, a prestar esclarecimentos sobre a que se referem os valores excedentes ao declarado e para que apresentasse GFIP retificadora para sanar eventual erro de fato, nos termos da IN RFB nº 971, de 2009, em seu artigo 463. Mediante Ofício encaminhado pela empresa, a mesma declara que os valores recolhidos referem-se à folha de pagamento, em conformidade com arquivo MANAD fornecido pela mesma a esta fiscalização.

Tendo portanto a empresa prestado os esclarecimentos com a respectiva identificação dos fatos geradores, procedeu-se, quando da apuração da contribuição previdenciária devida, ao aproveitamento das sobras de recolhimento aqui mencionadas.

Os valores de base de cálculo e deduções, referentes a remuneração de empregados e a contribuintes individuais declarados em GFIP, encontram-se discriminados no anexo "Relatório de Lançamentos - RL" gerado sob DEBCAD/EXCL 09.514.897-2.

APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS E NÃO DECLARADOS

A fiscalização efetuou, tendo como base de cálculo a folha de pagamento fornecida pelo contribuinte no formato do MANAD, o cálculo da contribuição previdenciária efetivamente devida, separadamente, a título de: contribuição patronal de 20%, SAT, contribuição do segurado empregado e contribuição para outras entidades em fundos, e confrontou cada uma destas rubricas com os valores devidos declarados pela empresa através de GFIP. Observa que esta verificação foi feita por competência e estabelecimento da empresa [fls. 317/331].

Visando o detalhamento dos critérios utilizados para o cálculo do SAT devido e não declarado, foi produzido ainda o Anexo VI - SAT - Valor devido com base na folha de pagamento [fls. 332/336]. O cálculo da contribuição patronal e da contribuição do segurado empregado, como já mencionado, teve por base a folha de pagamento fornecida pela empresa, já discriminada no anexo VI.

Desta forma, resta discriminado o valor devido declarado em GFIP (Levantamentos GM, G1, GF, G2) e o valor devido não declarado (Levantamentos FM, FF e CS), obtendo-se portanto o valor devido total. Obtido este montante procedeu-se à dedução dos valores recolhidos através de GPS e os valores de DCG. Estes créditos são apropriados prioritariamente aos valores declarados em GFIP. Nas competências em que estes créditos não foram suficientes para fazer face aos valores de contribuição devida, lavrou-se o respectivo débito. Estes créditos e sua respectiva apropriação encontram-se discriminados no relatório "RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados", e a apuração do valor devido está no Relatório "DD - Discriminativo do Débito". No RADA, o código LDC identifica os créditos referentes a DCG.

Foram verificados, visando a determinação do lançamento do valor do crédito, em cada competência, valores declarados em GFIP, guias de recolhimento, folha de pagamento fornecida pelo contribuinte, registros informatizados em arquivo da Receita Federal do Brasil, dentre outros elementos.

Além dos dispositivos legais citados, o crédito lançado (valor atualizado, juros SELIC, multa de ofício e/ou multa de mora), encontra-se fundamentado na legislação constante do relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou, em 31/03/2015, três instrumentos de impugnação, um para cada lavratura fiscal, ou seja, às fls. 370/382 para o Auto de Infração DEBCAD nº 51.036.906-

5, às fls. 383/395 para o Auto de Infração DEBCAD nº 51.036.907-3 e às fls. 396/408 para o Auto de Infração DEBCAD nº 51.036.908-1, ambos com idêntico conteúdo. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

1) A empresa ora Impugnante tem como principal ramo de atividade o comércio varejista de móveis, de artigos de colchoaria e é especializada em eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo. Como lhe é de costume, a Impugnante sempre recolheu os seus tributos de forma regular, gerando inclusive inúmeros postos de trabalho e grande arrecadação especialmente ao erário federal.

2) Acontece que a empresa Impugnante foi recentemente autuada, indevidamente, sob o argumento de que teria descumprido obrigações tributárias principais e também acessórias, em especial no que diz respeito a contribuições a cargo da empresa -Empresa, SAT-RAT e Terceiros - parte patronal e a cargo dos segurados empregados. (contribuição de segurados) e a cargo dos contribuintes individuais supostamente não inclusos em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

3) Segundo o Relatório Fiscal, foram utilizadas as informações de Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP), constatando que a empresa declarou ser optante do SIMPLES, referente ao período de março/2010 a dezembro/2011, quando na verdade pertenceu a tal regime somente de julho/2007 a dezembro/2009. Tal autuação, entretanto, mostra-se ser deveras equivocada.

Da necessidade da declaração de inidoneidade dos arquivos MANAD, GFIP e dos documentos de suporte apresentados – arbitramento da base de cálculo com base nas normas previstas na legislação (aferação indireta) – Nulidade do Auto de Infração (DEBCAD)

4) Perlustrando com atenção o presente Auto de Infração resta fácil perceber que ao mesmo não assiste alguma razão, na medida em que o mesmo se encontra equivocado principalmente quanto a forma pela qual foi encontrada a base de cálculo da exação fiscal,

5) Com efeito, embora tenha o fisco afirmado no Auto de Infração que a Impugnante teria omitido em seus documentos fiscais e contábeis valores pagos a empregados e a contribuintes individuais não declarou a inidoneidade dos referidos documentos e os considerou para o cômputo da base de cálculo das penalidades propostas pelo fiscal autuante.

6) Acontece que, no caso em apreciação, não pode o fiscal simplesmente afirmar que as folhas de pagamento informadas, as GFIP's, bem como todos os documentos de suporte a elas, não correspondem a realidade fática supostamente encontrada pela fiscalização e, ao mesmo tempo, os fiscais quando lhe for conveniente se utilizarem de tais documentos em seu favor, ou seja, ou as

folhas de pagamentos e documentos de suporte correspondem a realidade ou não.

7) E uma vez tendo sido aventada a existência de informações tidas por inverídicas nos arquivos informados pelo contribuinte quanto as folhas de pagamentos e toda a documentação de suporte, a declaração da sua inidoneidade é imprescindível, devendo a base de cálculo da exação ser apurada mediante aferição indireta, ou seja, pelo arbitramento fiscal. Outra não é a redação do § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, que transcreve.

8) Como se pode perceber, uma vez que as folhas de pagamentos e toda a documentação de suporte tenham supostamente indicado valores divergentes e não condizentes com a realidade fática encontrada pela fiscalização, como alega o fisco, a declaração da inidoneidade de tais documentos é premente.

9) Em consequência, não poderia o fisco ter utilizado as informações supostamente fictícias constantes em tais folhas de pagamentos e toda a documentação de suporte para o correto cômputo da base de cálculo da presente exação fiscal. Deveria o fiscal autuante, pois, ter procedido com o arbitramento da base de cálculo, a teor do disposto no § 6º do art. 33 da Lei Federal nº 8.212 de 24 de julho de 1991, como acima visto.

10) Nesse sentido, esse arbitramento teria que levar em consideração todo o histórico comercial da Impugnante, assim também como deve necessariamente considerado todos os critérios estabelecidos para tal na legislação que regulamente a matéria.

11) Logo, diante de tais constatações, caberia ao fiscal autuante declarar a inidoneidade de todas as folhas de pagamentos e toda a documentação de suporte tidas como imprecisas, posto que emitidas supostamente em divergência com a realidade fática encontrada pela fiscalização e, após, deveria ter procedido com o arbitramento fiscal da base de cálculo do suposto crédito tributário devido.

12) O que jamais poderia acontecer era, como ocorreu no caso presente, o fiscal autuante simplesmente supor a base de cálculo do tributo que alega a Impugnante não ter recolhido. Não pode o fiscal supor nem achar. Tem sim, ao invés, que aplicar estritamente o que está previsto na legislação. Se o mesmo afirma que os documentos fiscais foram emitidos em contrariedade com a realidade e, portanto, são inverídicos, não pode ao mesmo tempo considerá-los para o cômputo do tributo que entende devido, pois se assim for o mesmo passa a dar relativa validade ao documento fiscal o que é um paradoxo com as suas próprias afirmações.

13) E como dito acima, ou os documentos fiscais são tidos por verídicos ou não. E em caso negativo deve ser tido com inidôneo, portanto, deve ser desconsiderado para o cômputo do tributo, devendo se proceder ao arbitramento fiscal, como determinado pela legislação vigente.

14) Frise-se, por oportuno, que não cabe ao ente atuante fazer presunções ou suposições ao caso concreto. Deve, ao contrário, expor e fundamentar com precisão a infração que imputa ao sujeito passivo da obrigação tributaria. Se há elementos e documentos fiscais que embasem determinada operação esses só podem ser desconsiderados mediante robusta prova em sentido contrário, cujo ônus incube ao fisco.

15) É sabido também que o princípio da legalidade protege sobremaneira o direito da Impugnante, que há de ser resguardado. Denota-se, também, que não há nenhum elemento concreto de prova no processo administrativo fiscal que aponte no sentido do real cometimento da infração imputada à Impugnante.

16) Diante de tal indubitável constatação aflora, como fundamento para esta demanda, a impossibilidade de presunção de situação jurídica típica, para efeitos tributários, ante a ausência total de prova ou mesmo de relato minucioso da situação geradora do suposto encargo. Cita doutrina. Sem dúvidas, é inconteste o fato de que o Fisco necessita provar o fato gerador que diz existir. Cita doutrina.

Da não apropriação das retenções efetuadas – Outra causa de nulidade da exação fiscal

17) Além das nulidades acima elencadas outra de igual ou maior relevância será nesse tópico tratada. Sem embargos, é que quando das apropriações efetuadas pelo fiscal atuante o mesmo não fez compor no cômputo todas as inúmeras retenções sofridas pela Impugnante.

18) No Relatório Fiscal é dito que a Impugnante não teria apresentado as informações e documentos referentes as retenções. Entretanto essas informações podem ser facilmente encontradas no sistema de informações do próprio INSS.

19) Ora, a GFIP, a DIRF e a RAIS são utilizadas pelo fiscal para a aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias e então por que o fiscal atuante também não pode efetuar fácil diligência em seus sistemas de informação a fim de encontrar e fazer compor na conta os valores já pagos pela empresa fiscalizada através das retenções que lhe foram procedidas quando do recebimento das suas contraprestações pecuniárias?

20) Frise-se que a desconsideração das retenções é a origem de todo o suposto débito aqui existente, pois caso sejam as mesmas consideradas tributo algum haverá ainda a pagar, já que os valores retidos para fins de pagamento das contribuições previdenciárias foram de grande monta e por si só suficientes para zerar a pretensa cobrança.

21) Também quanto a esse ponto fica expressamente impugnado o Auto de Infração, devendo o mesmo ser refeito e recalculado de modo a fazer incidir nas apropriações as inúmeras e vultosas retenções existentes e recolhidas a favor do INSS por conta da empresa Impugnante, sendo que a não apropriação de tais pagamentos constitui-se em manifesto enriquecimento ilícito da Administração

Tributária e em verdadeira má-fé da fiscalização. Assim, também por esse aspecto a exação fiscal se mostra insubsistente.

Da inconstitucionalidade na aplicação das multas fiscais confiscatórias

22) Muito embora o Auto de Infração deva ser desconstituído já pelos fatos acima alegados, em atendimento ao princípio da eventualidade necessário discorrer sobre a ilegalidade da multa fiscal confiscatória.

23) Com efeito, conforme se vê da autuação houve, in casu, aplicação de multa confiscatória da ordem de 75% já que o valor do imposto supostamente devido é R\$ 470.134,52 e o valor da multa é de R\$ 352.600,95. Como evidente, a multa fiscal ou tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado.

24) Assim, não é qualquer inadimplemento no pagamento dos tributos que deve legitimar a previsão de multa exacerbada. Não é a falta de pagamento de determinado tributo que justificará uma penalidade que exproprie desarrazoadamente o sujeito passivo de parcela de patrimônio desproporcional à infração cometida.

25) Não se pode admitir a subversão da natureza jurídica da sanção tributária convertida esta em obrigação de pagar tributo, transformando-se o acessório, a multa fiscal, em valor muitas vezes mais relevante do que o principal, o imposto ou a taxa. Não é o principal que segue a sorte do acessório, senão o contrário. Cita doutrina e entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Regional Federal da 5a. Região.

26) Desta forma, sendo copiosa a jurisprudência dos tribunais brasileiros, reconhecendo o efeito confiscatório de multas que ultrapassem a razoabilidade (algo em torno de 20%), percebe-se de logo a nulidade da autuação fiscal, pois a multa aplicada ao caso em concreto, qual seja, 75% (setenta e cinco por cento) possui efeito indubitavelmente confiscatório.

Da nulidade total do Auto de Infração – Da impossibilidade de convalidação de lançamento eivado de nulidade.

27) O lançamento tributário, nos termos da Lei, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível. São estas as palavras do legislador sobre o lançamento tributário, conforme art. 142 do CTN.

28) Tais exigências têm por objetivo garantir ao administrado que anteveja a adequação do lançamento realizado às normas jurídicas vigentes no ordenamento, principalmente quanto à procedência da exigência do tributo objeto do lançamento.

29) Se o lançamento for praticado com infringência a qualquer dos pré-requisitos constantes no art. 142 do CTN, ou mesmo se houver mera falha formal em sua constituição, por erro e/ou omissão de um dos seus elementos essenciais enunciados no artigo 142 do CTN, a situação jurídica permanece inalterada e o lançamento é considerado não efetuado. Trata-se de ato nulo, ineficiente para dar o resultado de constituir o crédito tributário.

30) Vê-se assim, que somente o ato de lançamento estará perfeito e acabado se estruturado com feição formal e material perfeita, seja em relação aos seus aspectos intrínsecos (dados que dele devem constar como mínimo essencial), quer diga respeito ao seu aspecto extrínseco (fundamento em legislação inconstitucional, por exemplo). Cita julgados administrativos.

31) Do exame do lançamento efetuado percebe-se que no Auto de Infração há a exigência de tributo cuja base de cálculo foi encontrada de forma equivocada, pois se baseou em folhas de pagamentos e documentação de suporte que deveriam ter sido declaradas inidôneas pelo fisco, uma vez que foram tidas como inverídicas, o que fez compor na base de cálculo do tributo supostamente devido valores que não representam, em realidade, fato gerador algum, como acima visto. Some-se a isso a aplicação de multa fiscal com efeitos manifestamente confiscatórios.

32) Tal situação resulta na nulidade total do Auto de Infração, pois não existe nulidade parcial de lançamento tributário. Não há como se ter por válido apenas parte dele. Ora, como visto acima o lançamento é de todo nulo. Frise-se, ainda, que a atividade administrativa de lançamento está plenamente vinculada às previsões legais e trata-se de verdadeiro preceito constitucional e atributo necessário do ato administrativo - Princípio da Legalidade. Cita doutrina.

33) Portanto, sendo o presente lançamento tributário embasado em provas vagas e em suposições, além da aplicação de penalidade com efeito confiscatório, não se pode tê-lo por parcialmente válido, pois tal entendimento contraria os princípios gerais de direito tributário e mesmo administrativo, devendo ser anulado integralmente o presente Auto de Infração.

34) Postula pelo provimento das impugnações para efeito de se cancelar os Autos de Infração lavrados.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 436/464):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO. MOTIVAÇÃO. EXCEPCIONALIDADE.

A adoção do procedimento de arbitramento, mediante aferição indireta da base de cálculo, é medida excepcional, passível de motivação específica, quando preenchidos os requisitos previstos em lei, não cabendo ao contribuinte a escolha pelo procedimento excepcional.

LANÇAMENTO. FATOS GERADORES CONSTANTES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADOS EM GFIP. AFERIÇÃO INDIRETA. NÃO CABIMENTO.

Não cabe, e não se afigura como tal, o procedimento de aferição indireta no lançamento que adota como base de cálculo os valores constantes da folha de pagamento não declarados na Guia da Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, pois a folha de pagamento representa documento válido à indicação das bases de cálculo das contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE RETENÇÕES SOFRIDAS PELO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA SUA OCORRÊNCIA E IMPERTINÊNCIA DA SISTEMÁTICA DA RETENÇÃO. NÃO CABIMENTO.

No âmbito do Simples Nacional, não se fala em prestação de serviços mediante cessão de mão de obra pela empresa optante, por expressa vedação legal da Lei Complementar nº 123/2006.

Não há que se falar em apropriação de retenções sofridas pelo contribuinte quando não há provas de que tenha havido a alegada retenção de 11% e o conta corrente do mesmo não registra sequer um único documento de arrecadação feito pelos supostos tomadores do serviço.

Hipótese na qual o objeto social do contribuinte não abrange a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, e, tanto o conta corrente como a ausência de prova da prestação de serviços, aliando-se à expressa vedação legal, impedem que se crie a dúvida no julgador, de modo a reconhecer diretamente a improcedência da alegação.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 30/05/2016, conforme AR de fl. 466, apresentando Recurso Voluntário de fls. 479/491, em 27/06/2016.

Preliminarmente, a RECORRENTE alega que a fiscalização omitiu a fundamentação legal em que baseou a imposição tributária, bem como omitiu a descrição da matéria tributável, resultando totalmente nula tal exigência.

No mais, reitera os argumentos da impugnação, conforme os tópicos a seguir:

- nulidade do lançamento, pois a declaração de inidoneidade dos arquivos e documentos do contribuinte é necessária ao procedimento de arbitramento, mediante aferição indireta, o que deveria ter sido feito;
- nulidade por falta de apropriação das retenções efetuadas;
- inconstitucionalidade da multa aplicada; e
- impossibilidade de convalidação do lançamento, devendo ser integralmente anulado

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Das nulidades

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do atuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Pois bem, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos nos dispositivos legais citados.

O direito a ampla defesa e ao contraditório, encontra-se previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição da República, que assim dispõe:

art. 5º [...]

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade do sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Ademais, cabe ressaltar que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal, ou seja, apenas a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo

administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Frise-se que a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo **tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa**, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa. (grifo nosso)

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há como se falar em nulidade da autuação.

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Entende-se descabido o argumento de cerceamento do direito de defesa em fase procedimental em que impera o princípio inquisitório, no qual a pretensão fiscal ainda não está consolidada, pois quando o sujeito passivo apresenta impugnação e revela conhecimento sobre as imputações que lhe são feitas e os elementos nas quais se baseiam é afastada a alegação de cerceamento do direito de defesa

No presente caso, observa-se que a autoridade fiscalizadora procedeu de forma minuciosa na apuração das contribuições previdenciárias devidas pela Recorrente. Constatou-se, mediante cruzamento das informações constantes nas GFIPs apresentadas, folhas de pagamento fornecidas pela própria empresa no formato MANAD, registros informatizados da Receita Federal do Brasil e consultas ao sistema do Simples Nacional, que a contribuinte declarou, de forma indevida, a condição de optante pelo regime do Simples Nacional após 31/12/2009, reduzindo indevidamente as bases de cálculo das contribuições patronais, do SAT e das destinadas a outras entidades e fundos.

O relatório fiscal ainda evidenciou que a Recorrente, além de informar valores inferiores aos efetivamente pagos a seus empregados, adotava reiteradamente a prática de retificação de GFIPs em completo desacordo com sua folha de pagamento.

Ademais, também foram identificados débitos confessados em GFIP, relativos às competências fiscalizadas, todos detalhados no Anexo I do relatório fiscal, e devidamente apropriados aos valores declarados, conforme os relatórios RADA, DD e RL. Além disso, quando verificado recolhimento superior ao declarado em GFIP, os valores foram aproveitados pela fiscalização, conforme esclarecimentos prestados pela própria empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal.

Quanto a alegação de nulidade trazida no recurso voluntário, de que o auto de infração não apresentou de forma devida a fundamentação legal para o lançamento, entendo insubsistente a afirmação do contribuinte. Isso porque toda a fundamentação legal encontra-se transcrita ao final de cada auto de infração (fls. 75/76, fls. 115/116 e fls. 176/177).

Igualmente improcedente o argumento de que a autoridade fiscal omitiu a descrição da matéria tributável. Ora, o relatório fiscal apresenta toda a descrição dos fatos necessários à compreensão do lançamento.

Desse modo, resta claro que a fiscalização observou os critérios técnicos e legais para determinação da base de cálculo, do SAT devido e das demais contribuições, apresentando nos autos todos os demonstrativos (inclusive os Anexos) que fundamentam os lançamentos realizados, não havendo qualquer cerceamento ao exercício da ampla defesa.

Desta maneira, restou claro que foram cumpridos os requisitos do art. 142 do CTN para a lavratura do auto de infração:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A mera insatisfação da Recorrente com os fundamentos adotados não enseja nulidade.

Portanto, diante da robustez do relatório fiscal e da regularidade do procedimento, não há como prosperar as alegações de nulidade suscitadas, motivo pelo qual entendo por manter o lançamento.

MÉRITO

Utilização de Documentação Considerada Inidônea para Apuração da Base de Cálculo. Necessidade Lançamento por Aferição Indireta.

Como mencionado no relatório integrante deste voto, trata-se de lançamento de Contribuições Sociais, tendo em vista que a RECORRENTE declarou em GFIP ser optante pelo

SIMPLES NACIONAL a despeito de não estar inserida nesta sistemática de arrecadação. Ademais, foi constatado que a contribuinte declara em GFIP valores inferiores ao constante em sua Folha de Pagamentos.

Contudo, a RECORRENTE parece não ter compreendido a motivação do lançamento ao alegar que a autoridade fiscal se valeu de documentos considerados inidôneos para apurar o crédito tributário devido. Afirma que, ante a constatação de que os documentos não correspondem a realidade, deveria a autoridade fiscal ter efetuado o lançamento mediante aferição indireta.

Pois bem, a aferição indireta é modalidade de lançamento por arbitramento, prevista no art. 148 do CTN e nos §§ 3º a 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, utilizada apenas em caráter excepcional, quando inexistirem documentos ou declarações do contribuinte, ou quando estes não mereçam fé por não refletirem a realidade, tornando impossível a apuração direta da base de cálculo das contribuições. Em tais hipóteses, a autoridade fiscal poderá arbitrar os valores, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

O Relatório Fiscal é categórico ao afirmar que a fiscalização não desconsiderou a contabilidade, tampouco que teria reconhecido a inidoneidade das folhas de pagamento. Ao contrário, considerou-as como base de cálculo efetiva das contribuições. A própria Recorrente elaborou regularmente suas folhas de pagamento, em relação às quais não se apontou qualquer falha ou irregularidade.

Em consulta ao relatório fiscal, constata-se que o equívoco verificado se deu no momento da declaração em GFIP, quando a empresa inseriu, indevidamente, código de “optante do Simples Nacional”, embora já não mais detivesse essa condição. Essa informação incorreta levou o sistema SEFIP a calcular apenas as contribuições descontadas dos segurados, suprimindo as contribuições devidas a cargo da empresa. Além disso, foram constatadas divergências entre as bases de cálculo declaradas em GFIP e aquelas constantes das folhas de pagamento apresentadas pela própria contribuinte.

Em nenhum momento a fiscalização presumiu ou supôs fatos. Pelo contrário, valeu-se dos documentos fornecidos pela própria empresa — folhas de pagamento, arquivos digitais (MANAD), GFIPs e conciliações — para identificar as divergências. Tanto assim que, quando constatado recolhimento superior ao declarado em GFIP, os valores foram devidamente aproveitados, conforme resposta da própria contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal.

Portanto, verifica-se que a fiscalização não alternou, a seu bel-prazer, a validade dos documentos do contribuinte; pelo contrário, reconheceu a regularidade da folha de pagamento e apenas desconsiderou as declarações prestadas em GFIP que não correspondiam à realidade retratada na folha.

A alegação da Recorrente, de que o lançamento seria nulo por basear-se em presunções ou suposições, não encontra respaldo nos autos. Desta forma, entendo que não há qualquer nulidade a ser reconhecida, tampouco vício que justifique a anulação do lançamento.

Sem razão o RECORRENTE.

Apropriação de Retenções Efetuadas

A contribuinte volta a alegar em recurso que a fiscalização não considerou as inúmeras retenções por ela sofridas.

Contudo, mesmo diante da bem fundamentada afirmação da autoridade julgadora de primeira instância, mediante apresentação de diversas telas e extratos do sistema da RFB (Plenus/Águia/CCOR), no sentido de que *“os valores constantes do conta corrente do contribuinte conferem com todos os valores indicados no Relatório de Documentos Apresentados – RDA de fls. 187/206, de forma que não há outros recolhimentos a serem considerados”*, a contribuinte não apresentou qualquer insurgência a respeito de tal constatação.

Sabe-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tendo em vista que a RECORRENTE reiterou todos os argumentos da impugnação, e em atenção ao disposto no art. 114, §12, inciso I, do RICARF, adoto como razões de decidir a fundamentação exarada na decisão da DRJ ora combatida, por concordar com seu teor. Para tanto, reproduzo o seguinte trecho atinente à matéria ora tratada (fls. 450/460):

Neste ponto, basicamente, o contribuinte alega que a fiscalização não considerou as retenções por ele sofridas.

Quanto a este questionamento, a questão merece ser abordada a partir da demonstração dos recolhimentos constantes do conta corrente do sujeito passivo, disponível no sistema da Receita Federal do Brasil (Plenus/Águia/CCOR). Vejamos as telas extraídas contemporaneamente a este julgamento.

(...)

Pelo que se vê, os valores constantes do conta corrente do contribuinte conferem com todos os valores indicados no Relatório de Documentos Apresentados – RDA de fls. 187/206, de forma que não há outros recolhimentos a serem considerados.

De outro lado, a alegação do contribuinte, por ensejar duplo sentido merece ser desdobrada. Com efeito, a alegação do contribuinte não especifica se os recolhimentos que a fiscalização não teria considerado se referem à (i) contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados e contribuintes individuais, cuja responsabilidade de desconto cabe ao contribuinte; ou, (ii) à retenção de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (prestação de serviços mediante cessão de mão de obra).

Mas, em qualquer caso, razão não lhe assiste.

Quanto à primeira hipótese (descontos de contribuições de segurados empregados e contribuintes individuais) estes já foram objeto de consideração pois integram os recolhimentos feitos no código 2100, constantes do Relatório de Documentos Apresentados – RDA, devidamente apropriados conforme Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA. Assim, como o contribuinte se considerou como “optante do Simples Nacional”, embora, como visto, não estivesse mais nesta condição, os recolhimentos constantes das GPS código 2100 abrangeram as contribuições descontadas, de forma que não há qualquer outro recolhimento a ser considerado.

Quanto à segunda hipótese, qual seja, de que os recolhimentos não considerados se referissem à retenção de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (retenção de contribuição pelo tomador de serviços prestados mediante cessão de mão de obra) há dois pontos relevantes:

O primeiro consiste na constatação de que, conforme telas acima colacionadas, não constam recolhimentos feitos em código diverso do 2100 (empresas em geral), como pretende o contribuinte ao afirmar que as retenções de INSS não teriam sido computadas. Obviamente, se tivessem ocorrido estes recolhimentos tal qual ordena a legislação, haveria GPS em códigos diversos, como o código de recolhimento 2631 (retenção sobre nota fiscal/ fatura – prestação de serviços por cessão de mão de obra – empresas em geral como tomadores – prestador com CNPJ) ou 2640 (retenção sobre nota fiscal/ fatura – prestação de serviços por cessão de mão de obra – órgãos do poder público como tomadores – prestador com CNPJ).

O segundo ponto é peculiar ao objeto social do contribuinte, que não abrange a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra. Efetivamente, a décima sexta alteração do contrato social (fls. 339/342) é taxativa ao indicar o objeto social do contribuinte:

CLÁUSULA QUARTA – DO OBJETIVO SOCIAL:

- *Fabricação de Moveis com Predominância de Madeira;*
- *Fabricação de colchões de qualquer material;*
- *Comércio Varejista especializado de eletrodoméstico e equipamentos de áudio e vídeo;*
- *Comércio Varejista de Colchões e Travesseiros;*
- *Comércio Varejista de Móveis para Residências, objetivo este que poderá ser ampliadas e ou modificadas mediante alteração contratual.*

Ou seja, a retenção de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91 pressupõe que haja um sistema de prestação de serviços pelo contribuinte a terceiros, mediante cessão de mão de obra, a justificar que as faturas ou notas fiscais por ele emitidas sofram o destaque da retenção e o consequente recolhimento, pelo tomador (terceiro) do valor resultante dos 11% sobre o valor dos serviços, no CNPJ do prestador.

Então, a ausência de recolhimentos no conta corrente do sujeito passivo autuado, nos códigos 2631 ou 2640, a princípio, impede que se considere como abatimento do crédito tributário um recolhimento inexistente. É bem verdade, por outro lado, que a mera omissão do tomador de serviços quanto ao recolhimento, uma vez provados o destaque e a retenção pelo prestador de serviços, não impede o cômputo do valor destacado. Ocorre, contudo, que **não há prova alguma de que tal retenção tenha sido feita**, e isto fica evidenciado pelo fato de que a atividade do contribuinte não abrange a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra.

Por fim, a pretensão do contribuinte encontra obstáculo lógico quanto ao seu reconhecimento, pois, se era optante do Simples Nacional, não lhe seria possível a prática da cessão de mão de obra, capaz de justificar a retenção de 11%, na dicção da Lei Complementar nº 123/2006, *in verbis*:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

... omissis ...

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

Portanto, considerando que há um contexto radicalmente contrário à pretensão do contribuinte, pois (a) não há no conta corrente do contribuinte nenhum documento de arrecadação que permita afirmar que houve uma prestação de serviços na qual tenha havido retenção, (b) não há demonstração alguma desta prestação no processo, (c) o objeto social do contribuinte não abrange este tipo de atividade, e (d) há expressa vedação legal do optante do Simples Nacional quanto a esta atividade (prestação de serviços mediante cessão de mão de obra), conforto-me em não reconhecer razão ao contribuinte quanto à sua alegação.

Neste sentido, improcedentes as alegações da contribuinte.

Multa de ofício. Efeito confiscatório. Alegação de inconstitucionalidade

A RECORRENTE afirma que deve ser reduzida a multa de ofício, já que teria efeito confiscatório. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária. não compete ao CARF reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária

Ocorre que essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A multa de ofício de 75% está devidamente respaldada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique o lançamento de tributo ou de diferença de tributo a pagar.

Nos casos de lançamento de ofício, como no presente caso, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento da contribuição previdenciária, é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

A alíquota da penalidade está prevista em lei e deve ser observada pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Portanto, não cabe ao CARF se manifestar acerca das supostas inconstitucionalidades alegadas pela RECORRENTE. Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pela RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade apresentadas. Na parte conhecida, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim